

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

La dénonciation des faits d'intérêt fiscal

Lachapelle, Amélie

Published in:

Law, norms and freedom in cyberspace = Droit, normes et libertés dans le cybermonde

Publication date:

2018

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Lachapelle, A 2018, La dénonciation des faits d'intérêt fiscal: entre Big Brother et Robin Hood. Dans *Law, norms and freedom in cyberspace = Droit, normes et libertés dans le cybermonde: liber amicorum Yves Poulet*. Collection du CRIDS, Numéro 43, Larcier , Bruxelles, p. 173-198.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

TITRE 7

La dénonciation de faits d'intérêt fiscal : entre *Big Brother* et *Robin Hood**

Amélie LACHAPELLE**

1. Il nous a paru naturel, en tant que doctorante, et ancienne étudiante, du professeur Pouillet de lui offrir quelques pages de notre recherche doctorale. Même si, comme tout doctorant, nous nous égarons de notre thèse avec délectation, le glas a sonné depuis quelques mois : « Amélie, tu dois faire ta thèse, rien que ta thèse, toute ta thèse »...

2. Permettez-nous, dès lors, de dédier au professeur Pouillet les quelques développements sommaires suivants quant à la dénonciation de faits d'intérêt fiscal en droit belge, qui constitue le noyau dur de notre thèse de doctorat. Le professeur Pouillet reconnaîtra sans doute certaines réflexions récentes, ébauchées au détour d'un couloir de la Faculté et approfondies selon ses premières orientations...

3. Nous examinerons la dénonciation de faits d'intérêt fiscal en deux temps : tout d'abord, la dénonciation de pratiques illégales (chapitre 1) ; ensuite, la dénonciation de pratiques immorales (chapitre 2). Le premier type de dénonciation sera lui-même subdivisé en deux sous-parties : d'un côté, la dénonciation de faits fiscaux susceptibles d'être sanctionnés pénalement (chapitre 1, section 1) ; de l'autre, la dénonciation de faits fiscaux susceptibles d'être sanctionnés administrativement (chapitre 1, section 2).

4. La dénonciation est une conduite banale chez l'enfant. Ne dit-on pas que « la vérité sort de la bouche des enfants » ? Certes, mais la tradition catholique nous enseigne très tôt que tout n'est pas bon à dire...

* L'auteure remercie Élise Degrave, chargée de cours à la Faculté de droit de l'UNamur, et Marc Bourgeois, professeur à la Faculté de droit de l'ULiège, pour leur relecture attentive du présent texte et leurs conseils avisés.

** Doctorante aspirante FRS-FNRS à l'Université de Namur, Codirectrice de l'unité Libertés, Information et Société du CRIDS (Centre de recherche, information, droit et société – UNamur), Membre associée du CRECO (Centre de recherche sur l'État et la Constitution – UCL).

Dénoncer, c'est « raccuser ». Les pays de tradition catholique se montrent ainsi beaucoup moins favorables à la dénonciation que les pays de tradition protestante¹. Il est vrai que l'apôtre Judas, en livrant Jésus aux gardes de Ponce Pilate, s'est rendu coupable d'une trahison que la communauté catholique peine encore à pardonner... Si son image est bien moins ternie que celle de l'apôtre Judas, notons au demeurant que l'apôtre Matthieu n'était guère plus apprécié parmi la communauté juive. Publicain, il percevait l'impôt au nom de l'occupant romain...

5. Quand l'intégrité, physique ou mentale, et la sécurité publique sont en jeu, la dénonciation ne provoque point la répulsion. Elle apparaît comme naturelle, spontanée. Nul ne doute de la légitimité et de la légalité de dénoncer qu'un attentat terroriste est en cours de préparation dans une habitation située dans tel quartier ou qu'un incendie vient de se déclarer dans tel café.

En ce sens, le nouvel article 458^{ter} du Code pénal, tel qu'inséré par la loi « pot-pourri V² », établit une procédure de concertation de cas entre dépositaires d'un secret professionnel précisément en vue de protéger l'intégrité physique et psychique de la personne ou de tiers ou en vue de prévenir les infractions terroristes ou les délits commis dans le cadre d'une organisation criminelle³. Du reste, l'article 458 du Code pénal accorde déjà, de par les professions visées expressément, une attention particulière aux professions en rapport avec l'intégrité physique des personnes⁴.

¹ De fait, la tradition protestante, par le dogme de la transparence qu'elle promeut, se montre plus favorable à la dénonciation, et, partant, au lancement d'alerte (qui vise à désigner, dans les pays francophones, le « *whistleblowing* » américain). Sur le sujet, voy. not. J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable », in M. DISANT et D. POLLET-PANOUSIS (dir.), *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?*, Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 9 ; S. SCHEHR, « L'alerte comme forme de déviance : les lanceurs d'alerte entre dénonciation et trahison », *Déviance et société*, 2008, vol. 32, pp. 149-162. Sur le secret et la transparence dans ces deux cultures, voy. aussi P. MARTENS, « Titre 11 – Conclusion : la société a-t-elle envie du secret ? », in D. KIGANAHÉ et Y. POULLET (dir.), *Le secret professionnel : actes du colloque des 8 et 9 novembre 2001 organisé par l'Association des juristes namurois*, Bruges, la Charte, 2002, p. 273.

² Art. 458^{ter} C. pén., inséré par l'article 313 de la loi du 6 juillet 2017 portant simplification, harmonisation, informatisation et modernisation de dispositions de droit civil et de procédure civile ainsi que du notariat, et portant diverses mesures en matière de justice, *M.B.*, 24 juillet 2017.

³ Voy. aussi l'article 458^{bis} du Code pénal qui prévoit l'obligation de dénonciation d'un « danger grave et imminent pour l'intégrité physique ou mentale du mineur ou de la personne vulnérable ».

⁴ Sur le secret professionnel, voy. not. P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005 ; D. KIGANAHÉ et Y. POULLET (dir.), *Le secret professionnel : actes du colloque des*

6. Quand il s'agit du domaine de la fiscalité, le discours est tout autre, et tout spécialement dans les pays latins comme la Belgique⁵. Là où la violence envers la personne humaine suscite l'opprobre généralisé, la pratique de la fraude et de l'évasion à l'égard du fisc peut susciter, chez d'aucuns, une certaine réjouissance. À tel point que l'homme politique John Crombez, alors secrétaire d'État à la Coordination de la lutte contre la fraude, déclarait, en 2013, dans son ouvrage *Zwart en Wit*, que la fraude fiscale est aussi belge que la bière ou les frites⁶...

7. On peut distinguer deux grands types de dénonciation : d'une part, celle dont l'auteur cherche à protéger le système et, partant, à collaborer avec l'État et, d'autre part, celle dont l'auteur tend à mettre en cause le système et à désobéir à l'État⁷. À cet égard, deux figures nous viennent spontanément à l'esprit pour illustrer cette distinction : d'une part, celle de *Big (Tax) Brother* et, d'autre part, celle de *Robin Hood*⁸.

Big Brother est un personnage de fiction issu du roman de George Orwell intitulé *1984*. Il est le chef de l'État d'Océania et assure, tel le panoptique de Jeremy Bentham, une surveillance totale de la population au moyen de « télécrans ». Cette surveillance massive s'exprime au travers de sa maxime officielle, aujourd'hui devenue célèbre : « *Big Brother is watching you* ». Devant la masse de données collectées par l'administration fiscale à des fins de taxation, on désigne parfois cette dernière de *Tax Brother* par référence au personnage imaginé par Georges Orwell.

8 et 9 novembre 2001 organisé par l'Association des juristes namurois, op. cit. Sur le secret professionnel à l'ère des nouvelles technologies, voy. spéc. Y. POULLET, « Le secret professionnel et les technologies de l'information et de la communication », in D. KIGANAHE et Y. POULLET (dir.), *ibid.*, pp. 251-269.

⁵ En ce sens, voy. not. C. PERELMAN, « Commentaire du rapport de Mgr Ph. Delhay », in *L'exacte perception de l'impôt/De juiste belastingheffing*, actes du colloque de l'Institut belge de finances publiques tenu le 15 mai 1972 sous la présidence du baron Jean Van Houtte/Acta van het colloquium door het Belgisch Instituut voor Openbare Financiën op 15 mai 1972 gehouden onder het voorzitterschap van Baron Jean Van Houtte, Bruxelles, Bruylant, 1973, p. 357.

⁶ M. BUXANT, « La fraude aussi belge que la bière ou les frites », 18 décembre 2013, www.lecho.be (consulté le 1^{er} novembre 2017).

⁷ En ce sens, mais en réduisant la réflexion au lancement d'alerte, voy. not. S. SLAMA « Le lanceur d'alerte, une nouvelle figure du droit public ? », *A.J.D.A.*, 2014, p. 2229 ; M. DISANT et D. POLLET-PANOUSIS, « Avant-propos », in M. DISANT et D. POLLET-PANOUSIS (dir.), *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?*, Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 2.

⁸ Sur la figure de *Robin Hood* dans le contexte des TIC, voy. not. M. ROLFE, « Hacker: creating the narrative of the digital Robin Hood », in M. ROLFE, *The Reinvention of Populist Rhetoric in The Digital Age. Insiders & Outsiders in Democratic Politics*, Singapore, Springer, 2016, pp. 135-162.

La réalité historique du personnage de *Robin Hood*, ce hors-la-loi qui « volait aux pauvres pour donner aux riches », est encore très controversée parmi les spécialistes. Ces derniers situent ses premières apparitions textuelles à l'époque du conflit qui opposait Jean sans Terre à Richard Cœur de Lion. Cette période est marquée, sur le plan fiscal, par une institutionnalisation et un accroissement des impôts. Une chose certaine, c'est que ce personnage, littéraire ou historique, est devenu un mythe à portée universelle. Or, ce qui compte dans un mythe, ce n'est pas sa réalité historique, mais bien ce qu'il signifie, ce qu'il représente, pour la communauté : *Robin Hood* est un personnage qui propose des modèles de société⁹ et incarne certaines valeurs de justice, de liberté et de résistance à l'arbitraire¹⁰.

8. Le clivage exposé coïncide, dans une large mesure, avec une seconde distinction, selon que la dénonciation porte sur une violation de la loi fiscale ou sur une pratique immorale ou injuste. Cette distinction s'avère capitale dans le domaine de la fiscalité, en ce sens que le départ entre la fraude et l'évasion fiscales, que l'on confond souvent dans l'opinion publique¹¹, repose sur le fait que la fraude fiscale représente une violation de la loi fiscale, tandis que l'évasion fiscale n'emporte aucune violation de la loi¹².

⁹ Propos de L. BELINGARD, maître de conférences en histoire anglaise à l'Université d'Avignon, in *Secrets d'histoire : Robin des bois a-t-il vraiment existé ?*, France 2, 2008.

¹⁰ Propos de J.-Ph. GENET, professeur d'histoire médiévale à l'Université Paris I, in *Secrets d'histoire*, op. cit.

¹¹ La confusion entre ces deux types de pratique – fraude fiscale et évasion fiscale – est fréquente et provient, entre autres, de leur traduction en anglais, la fraude fiscale se traduisant par l'expression « *tax evasion* », tandis que celle d'évasion fiscale se traduit par celle de « *tax avoidance* ».

¹² La « fraude fiscale » se caractérise par la présence de deux éléments : un élément « matériel », à savoir une altération de la vérité (violation de la loi fiscale au sens large), et un élément « moral », à savoir l'intention d'éviter, ou de réduire, la charge fiscale finalement due (J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 55, n° 1.27). L'expression « évasion fiscale » recouvre, quant à elle, des pratiques d'évitement licite de l'impôt qui, comme son nom l'indique, sont licites. Dans cette hypothèse, l'élément matériel requis pour la fraude fiscale est, en effet, absent. Seul l'élément moral est présent. Cela étant, certaines pratiques d'évitement licite de l'impôt sont susceptibles de revêtir un caractère abusif, en raison de leur degré extrême de complexification et de l'importance des montants éludés par ce biais (M. BOURGEOIS et A. LACHAPPELLE, « Multinationales : la lutte contre l'évasion fiscale en Europe », *J.D.E.*, 2016/8, n° 232, pp. 302-303). De telles mesures sont sanctionnées par des dispositions dites « anti-abus » (voy. not. M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure "générale anti-abus" applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, n° 6483, pp. 493-504).

CHAPITRE 1. La dénonciation de violations de la loi fiscale

9. La dénonciation de violations de la loi fiscale à l'autorité étatique peut s'apparenter à une forme de collaboration¹³. Partant, elle n'est pas très bien perçue en Belgique où le souvenir de la délation des Juifs durant la Seconde Guerre mondiale est encore très vivace. Au surplus, vu la collecte massive de données à laquelle se livre l'État dans le domaine de la fiscalité, on comprend mal pourquoi le citoyen devrait encore collaborer avec ce *Big Brother* en puissance.

10. Une distinction importante s'impose d'entrée de jeu, selon que le fait fiscal est susceptible d'être pénalement sanctionné ou non. Celle-ci est significative étant donné que les garanties réservées aux personnes en cause et les règles de preuve, entre autres, diffèrent selon que la procédure est de nature administrative ou pénale¹⁴.

Le recours à la dénonciation en droit pénal fiscal (fraude fiscale « grave »)¹⁵ ne suscite guère de difficultés dès lors qu'elle y jouit d'une

¹³ Cette allégation s'appuie en particulier sur les lectures suivantes : J.-P. BOURS, « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge », in *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure*, CUP, Limal, Anthemis, 2009, pp. 77 et s. ; Th. AFSCHRIFT, « Notre système fiscal est entièrement fondé sur des restes de l'absolutisme », *Trends-Tendances*, 9 mars 2017, disponible en ligne (accès +), consulté le 28 mars 2017 ; B. FASTERLING, « Whistleblower protection: a comparative law perspective », in D. LEWIS, A.J. BROWN et al. (eds), *International Handbook on Whistleblowing Research*, Cheltenham, Elgar, 2014, p. 340.

¹⁴ Ceci étant, notons que cette distinction n'est pas facile à mettre en pratique dès lors qu'il n'existe actuellement aucun critère légal de distinction. Dans cette optique, l'article 29 du Code d'instruction criminelle a été complété par un alinéa 3 en vue d'instaurer le principe dit « *una via* », qui consiste à instaurer une concertation sur des dossiers concrets entre le ministère public et l'administration fiscale. L'objectif principal de cette concertation est de choisir quelle voie emprunter – administrative ou pénale – et, partant, de supprimer le cumul entre les sanctions pénales et les sanctions administratives. Sur le principe « *una via* », voy. not. J. SPEECKE, « Una via: de oplossing voor alle problemen? », *T.F.R.*, 2013, liv. 452, pp. 945-956.

¹⁵ Sachant que la notion suscite énormément de controverses, on retiendra ici que la fraude fiscale est, en général, considérée comme « grave » quand elle porte sur des montants particulièrement élevés, implique la fabrication ou l'utilisation de faux et/ou met en œuvre des mécanismes complexes ou des procédés à dimension internationale (voy. not. les orientations de la Cellule de traitement de l'information financière, disponibles sur www.ctif-cfi.be. Projet de loi du 22 avril 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2012-2013, n° 53-2763/001, pp. 4-5).

assise juridique certaine à l'endroit des articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle¹⁶. La donne est plus malaisée en droit administratif fiscal (fraude fiscale « simple »), dans la mesure où la dénonciation, si elle peut être reçue par un fonctionnaire fiscal, ne jouit d'aucun cadre légal exprès.

SECTION 1. – La dénonciation de faits fiscaux susceptibles d'être sanctionnés pénalement

11. Comme le souligne M. le Procureur général Serge Brahy en 1978, « le droit pénal repose, pour l'essentiel[,] sur la dénonciation [...]. L'ensemble de la réaction sociale contre le crime se fonde sur les déclarations de certaines personnes relativement à la conduite de certaines autres »¹⁷. À côté de la plainte et du procès-verbal, la dénonciation constitue un mode traditionnel de connaissance des infractions par le procureur du Roi¹⁸. Ceci ne signifie pas que l'action publique serait automatiquement mise en mouvement : en cas de dénonciation d'une infraction, il appartient « au ministère public compétent de décider de la suite qui doit lui être donnée et s'il est possible de recueillir des preuves régulières de cette infraction »¹⁹.

Le terme « dénonciation » « est brûlant, poursuit le procureur général. Il est ambigu. Il n'est jamais employé de façon neutre »²⁰. En droit pénal (fiscal)²¹, la dénonciation peut se définir comme « une déclaration

¹⁶ Comme le souligne Transparency International Belgium au sujet de l'article 29 du Code d'instruction criminelle, l'« avis » qui doit être donné en application de cette disposition constitue bel et bien une dénonciation. « C'est par euphémisme que le Code se sert de l'expression "avis", parce qu'au mot propre (dénonciation) s'attachent des souvenirs pénibles contemporains des époques les plus troubles de la Révolution française » (Transparency International Belgium, *Évaluation du système national d'intégrité : Belgique. Policy Paper #4 : L'article 29 du Code d'instruction criminelle (CIC) : contenu et portée*, 2012, p. 3).

¹⁷ S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », mercuriale prononcée le 1^{er} septembre 1978 à l'audience solennelle de la cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978, p. 947.

¹⁸ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », in *Manuel de procédure pénale*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 285 ; S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *op. cit.*, p. 948. Voy. aussi l'article 73 du projet de loi de la proposition de loi contenant le Code de procédure pénale, *Doc. parl.*, Sén., 2005-2006, n° 3-450/21, p. 31.

¹⁹ Cass., 21 janvier 2003, R.G. n° P.01.1121.N., p. 2.

²⁰ S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *op. cit.*, p. 947.

²¹ La définition pénale s'applique également en droit pénal fiscal au vu du commentaire de l'article 460 CIR 92, n° 460/2, disponible sur Fisconet (consulté le 28 août 2017).

signalant l'infraction à l'autorité compétente avec ou sans désignation de l'auteur de l'infraction »²² « afin qu'elle [la justice] la poursuive [...] un acte par lequel une personne, qui n'a pas été lésée par une infraction²³, la signale à la justice »²⁴.

On distingue deux types de dénonciation en fonction de son auteur : la dénonciation « privée » et la dénonciation « officielle ».

12. L'article 30 du Code d'instruction criminelle énonce que « toute personne qui aura été témoin d'un attentat, soit contre la sûreté publique, soit contre la vie ou la propriété d'un individu, sera pareillement tenue d'en donner avis au procureur du Roi soit au lieu du crime ou délit, soit du lieu où l'inculpé pourra être trouvé ». Cette disposition établit la dénonciation « privée », dite aussi « civique ». Celle-ci peut se définir comme la dénonciation qui « émane d'un particulier ou d'un fonctionnaire agissant en dehors de l'exercice de ses fonctions »²⁵. La dénonciation privée peut être anonyme ou signée par son auteur.

Dans la mesure où le texte de l'article 30 du Code d'instruction criminelle ne mentionne pas les infractions fiscales, le particulier *peut* dénoncer de telles infractions auprès du procureur du Roi, mais il n'y est pas *tenu* – mais encore faudrait-il que l'article 30 instaure une véritable obligation juridique²⁶.

13. L'article 29, alinéa 1^{er}, du Code d'instruction criminelle énonce, quant à lui, que « toute autorité constituée, tout fonctionnaire ou officier public, ainsi que, pour ce qui concerne le secteur des prestations familiales, toute institution coopérante au sens de la loi du 11 avril 1995 visant à instituer la charte de l'assuré social qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquerra la connaissance d'un crime ou d'un délit, sera tenu d'en donner avis sur-le-champ au procureur du Roi près le tribunal dans le ressort duquel ce crime ou délit aura été commis ou dans lequel l'inculpé

²² Art. 74 de la proposition de loi contenant le Code de procédure pénale, *Doc. parl.*, Sén., 2005-2006, n° 3-450/21, p. 31.

²³ Si la personne a été lésée par l'infraction, la déclaration à l'autorité constitue une « plainte ».

²⁴ S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *op. cit.*, p. 948.

²⁵ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », *op. cit.*, p. 285.

²⁶ Il est admis que l'article 30 du Code d'instruction criminelle établit dans le chef du particulier davantage une obligation naturelle qu'une obligation juridique dont le non-respect serait sanctionné, sous réserve de l'application des sanctions prévues par l'article 422bis du Code pénal en cas de non-assistance d'une personne en danger (M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », *op. cit.*, p. 286, note 5).

pourrait être trouvé, et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs ».

L'article 29 du Code d'instruction criminelle établit ainsi la dénonciation « officielle », à savoir la dénonciation qui « émane d'une autorité constituée, un fonctionnaire ou un officier public, autre[s] que ceux qui sont chargés de la recherche des infractions »²⁷. Cette dénonciation est une obligation. Si son non-respect n'est pas expressément sanctionné²⁸, il « peut entraîner d'éventuelles sanctions disciplinaires »²⁹, dès lors qu'est violé, de la sorte, l'article 7, § 3, de l'arrêté royal du 2 octobre 1937 portant le statut des agents de l'État, dit « statut Camu », du nom de l'auteur du projet, Louis Camu. Ledit article énonce que, « sans préjudice de l'article 29 du Code d'instruction criminelle, l'agent de l'État informe son supérieur hiérarchique ou, si nécessaire, un supérieur hiérarchique plus élevé, de toute illégalité ou irrégularité dont il a connaissance »³⁰.

S'agissant de la portée de cette disposition, on notera qu'elle ne s'applique pas, *ratione personae*, aux « officiers et agents de la police judiciaire qui, dans l'exercice de leurs fonctions, acquièrent la connaissance d'un crime ou d'un délit relevant, en vertu de l'art. 8 de ce Code [d'instruction criminelle], de leur pouvoir de recherche »³¹. À cet égard, on mentionnera par ailleurs que l'article 29 du Code d'instruction criminelle ne garantit pas la protection des personnes qui effectuent une dénonciation sur son fondement³². *Ratione materiae*, la dénonciation officielle est limitée aux crimes et délits, parce que les contraventions sont présumées n'apporter « le plus souvent qu'un trouble limité à l'ordre social et ne témoignent pas d'une immoralité fondamentale »³³.

²⁷ *Ibid.*, p. 285.

²⁸ J. MAESSCHALCK, T. VANDER BEKEN, M. DANTINNE et M. STINCKENS (coord.), *Évaluation du Système national d'intégrité : Belgique*, Transparency International Belgium, 2012, p. 123.

²⁹ M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », *op. cit.*, p. 286. Les auteurs citent aussi l'article 156 du Code pénal, « qui sanctionne de huit jours à six mois d'emprisonnement le fonctionnaire qui, n'ayant pas le pouvoir de faire cesser une détention illégale portée à sa connaissance, ne l'aurait pas dénoncée à l'autorité compétente » (note 4, p. 286).

³⁰ En ce sens, la Cour de cassation juge « qu'il relève des activités d'un fonctionnaire fiscal de communiquer à son administration une fraude fiscale qu'il a découverte, par hasard ou non, même lorsque celle-ci n'a pas été commise dans le domaine qui lui est attribué » (Cass., 9 décembre 1997, R.G. n° P.95.0610.N).

³¹ Cass., 6 juillet 1999, R.G. n° P.99.0833.N.

³² L'anonymat du dénonciateur peut toutefois être assuré dans certaines circonstances. Voy. Cass., 6 décembre 2005, R.G. n° P.05.1138.N., pp. 3 et 4.

³³ Transparency International Belgium, *op. cit.*, 2012, p. 3.

14. Le domaine de la fiscalité jouit d'un régime particulier. En vertu de l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle³⁴, « les fonctionnaires de l'Administration générale de la fiscalité, de l'Administration générale de la perception et du recouvrement, de l'Administration générale de la documentation patrimoniale et de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des Impôts, ne peuvent, sans autorisation du conseiller général dont ils dépendent, porter à la connaissance du procureur du Roi les faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution »³⁵.

Les fonctionnaires des douanes et accises sont exclus du champ de l'article 29 dès l'instant où ils peuvent exercer eux-mêmes l'action publique en vertu de l'article 281, §§ 2 et 3, de la loi générale sur les douanes et accises³⁶.

Pratiquement, il relève, selon la Cour de cassation, « des activités d'un fonctionnaire fiscal de communiquer à son administration une fraude fiscale qu'il a découverte, par hasard ou non, même lorsque celle-ci n'a pas été commise dans le domaine qui lui est attribué, et de la dénoncer éventuellement au procureur du Roi, après avoir demandé et obtenu l'autorisation requise pour ce faire ». Il s'ensuit que, conformément au « statut Camu », un devoir de signalement *interne* existe préalablement à l'obligation de signalement *externe* auprès du procureur du Roi³⁷.

15. L'autorisation prescrite par l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle ne s'applique pas quand le fonctionnaire fiscal porte à la connaissance du procureur du Roi une infraction de droit commun³⁸, telle qu'une infraction de blanchiment ou de corruption³⁹.

³⁴ Tel que modifié par l'article 2 de la loi du 25 décembre 2016 modifiant le statut juridique des détenus et la surveillance des prisons et portant des dispositions diverses en matière de justice, *M.B.*, 30 décembre 2016.

³⁵ Rappelons par ailleurs l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle qui établit le principe « *una via* » (*supra*, note 14).

³⁶ Cass., 11 février 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 212 ; *F.J.F.*, 1997, p. 182, cité in M.-A. BEERNAERT, N. COLETTE-BASECQZ, C. GUILLAIN *et al.*, *Introduction à la procédure pénale*, 3^e éd., Bruxelles, la Charte, 2011, p. 57.

³⁷ Sur cette distinction, tirée de l'étude du phénomène du *whistleblowing*, voy. not. A. LACHAPPELLE, « La déclaration d'informations (« *reporting* ») comme outil de lutte contre la criminalité financière : commentaire de la décision n° 2016-741 du Conseil constitutionnel français », *T.F.R.*, n° 2017/522, p. 428, n° 10.

³⁸ Cass., 22 juin 2004, R.G. n° P.05.1138.N, p. 3 ; *Fiscologue*, n° 954, p. 11. Voy. aussi ; Cass., 23 décembre 2009, R.G. n° P.09.1179.F., p. 3.

³⁹ S'agissant des indices de corruption, la circulaire du Comité anti-fraude n° 16/2008 prévoit explicitement que le « filtre » du directeur régional [lire aujourd'hui : conseiller général] s'applique uniquement aux infractions fiscales.

Dans ce cas, le fonctionnaire fiscal demeure néanmoins soumis à l'obligation générale de dénonciation. Si un même fait peut révéler à la fois des infractions fiscales et des infractions de droit commun⁴⁰, les obligations de dénonciation demeurent autonomes. En conséquence, il n'y a pas lieu de différer la dénonciation obligatoire des infractions de droit commun à la prise d'une décision s'agissant des infractions fiscales⁴¹.

16. Concrètement, l'autorisation doit, tout comme la dénonciation qu'elle autorise, « concerner une affaire bien déterminée et un ou plusieurs contribuables nommément désignés »⁴². Partant, la dénonciation de faits d'intérêt fiscal qui intervient en matière répressive en application de l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle représente nécessairement une forme de délation, à tout le moins selon la définition admise en sciences sociales⁴³.

Avec l'autorisation requise, le fonctionnaire fiscal peut, par ailleurs, accompagner sa dénonciation de renseignements, pièces, procès-verbaux ou actes qu'il découvre ou obtient relativement à une fraude fiscale, même s'il ne les a pas découverts ou obtenus lors d'une enquête ou d'un contrôle déterminé⁴⁴. Après avoir régulièrement dénoncé, le fonctionnaire peut aussi fournir spontanément des renseignements complémentaires au procureur du Roi, ou au juge d'instruction, selon la nature des faits dénoncés⁴⁵, mais il ne s'agit en aucun cas d'une obligation. Dès lors que la dénonciation doit, conformément à l'article 29, alinéa 1^{er}, du Code d'instruction criminelle, intervenir « sur-le-champ », aucune obligation

⁴⁰ En effet, « les faits qui révèlent une corruption (la tenue d'une comptabilité clandestine p. ex.) peuvent également être un indice d'une infraction fiscale » (J. VAN DYCK, « Corruption : fonctionnaires dénonciateurs », *Fiscologue*, 30 janvier 2009, n° 1145, p. 6). De même, une opération de blanchiment peut porter sur des actifs issus de la fraude fiscale. C'est pourquoi l'article 4, 23°, k), de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces (M.B., 6 octobre 2017) prévoit que l'activité criminelle de base à l'infraction de blanchiment peut résider dans de la « fraude fiscale grave, organisée ou non ».

⁴¹ Circulaire CAF n° 16/2008 du 7 octobre 2008, disponible sur *Fisconet* (consulté le 14 septembre 2017).

⁴² Cass., 20 décembre 1994, R.G. n° P.93.1054.N. Voy. aussi, s'agissant du contenu de la dénonciation, le commentaire de l'article 460 CIR 92, n° 460/2, disponible sur *Fisconet* (consulté le 28 août 2017).

⁴³ La sociologie distingue la « dénonciation », qui porte sur une situation, de la « délation », qui concerne un individu ou une organisation identifiable (L. BOLTANSKI, Y. DARRÉ, M.-A. SCHILTZ, « La dénonciation », *Actes de la recherche en sciences sociales*, vol. 51, mars 1984, p. 4).

⁴⁴ Cass., 9 décembre 1997, R.G. n° P.95.0610.N.

⁴⁵ Cass., 20 juin 2000, R.G. n° P.00.0200.N., p. 4.

de vérification ne repose *a priori* sur le fonctionnaire⁴⁶. Ce dernier doit dénoncer dès qu'il a la *conviction* que des infractions ont eu lieu à la loi fiscale dans une intention frauduleuse ou avec une intention de nuire⁴⁷.

17. La condition d'autorisation préalable a été insérée par la loi du 4 août 1986, mieux connue sous le nom de « Charte du contribuable ». Elle a également été transposée dans les différents codes fiscaux, notamment dans le Code des impôts sur les revenus 1992, à l'article 460, § 2, alinéa 1^{er}⁴⁸. Témoinnant de la méfiance du législateur belge à l'égard de la dénonciation, son objectif est de réserver « aux hauts fonctionnaires des administrations fiscales [le soin] d'apprécier l'opportunité de renseigner l'autorité judiciaire afin de protéger les contribuables de l'éventuel arbitraire des fonctionnaires inférieurs »⁴⁹.

Jouant le rôle de filtre, le conseiller général dispose alors d'« un pouvoir d'appréciation de l'opportunité d'une dénonciation »⁵⁰ et « doit décider s'il convient réellement de porter les faits à la connaissance de la justice »⁵¹. On peut s'étonner que le législateur n'ait pas cherché à encadrer la dénonciation par un citoyen au travers de la Charte du contribuable. Serait-ce à dire qu'il serait moins méfiant à l'égard des dénonciations émanant d'un citoyen qu'à l'égard des dénonciations émanant d'un fonctionnaire fiscal ?

18. Au demeurant, ainsi que le professeur Pouillet le soulignait déjà en 2003, la jurisprudence de la Cour de cassation conduit à opérer, dans une perspective probatoire, « une distinction entre la preuve administrée illégalement et l'information relative à l'existence d'une infraction, obtenue

⁴⁶ Circulaire préc. CAF n° 16/2008 du 7 octobre 2008.

⁴⁷ Commentaire de l'article 460 CIR 1992, n° 460/2, disponible sur *Fisconet* (consulté le 28 août 2017).

⁴⁸ L'article 460 CIR 92 (ex. imp. 2017) est formulé comme suit : « § 1. L'action publique est exercée par le ministère public. § 2. Toutefois, le ministère public ne pourra engager de poursuites si les faits sont venus à sa connaissance à la suite d'une plainte ou d'une dénonciation d'un fonctionnaire dépourvu de l'autorisation dont il est question à l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle. Le ministère public peut poursuivre les faits pénalement punissables dont il a pris connaissance au cours de la concertation visée à l'article 29, alinéa 3, du Code d'instruction criminelle ». On parle de plainte ou de dénonciation selon que la communication d'informations « émane d'une personne qui est lésée par l'infraction ou qui ne l'est pas » (commentaire de l'article 460 CIR 92, n° 460/2).

⁴⁹ Cass., 27 novembre 2007, R.G. n° P.07.1254.N, p. 4, pt 13 ; C. BUYSSE, « Dénonciation d'infractions fiscales : quand faut-il une autorisation ? », *Fiscologue*, 22 février 2008, n° 1104, p. 10.

⁵⁰ Circulaire préc. CAF n° 16/2008 du 7 octobre 2008.

⁵¹ *Idem*.

de manière illégale par le dénonciateur »⁵². Il convient encore de dissocier ces deux questions de celle du formalisme attaché à la dénonciation.

S'agissant, tout d'abord, du *formalisme* attaché à la dénonciation, la Cour de cassation a jugé, dans un arrêt du 19 janvier 2016, que la dénonciation effectuée par un fonctionnaire fiscal en vertu de l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle ne constituait pas un moyen de preuve⁵³. De fait, les exigences prescrites par cette disposition, en l'occurrence, l'autorisation préalable, conditionnent la recevabilité de l'action publique et sont donc étrangères aux règles qui régissent l'admissibilité de la preuve⁵⁴. Partant, les critères de la jurisprudence *Antigone*⁵⁵ ne sont pas applicables en cas d'irrégularité⁵⁶. Il s'ensuit que « toute imposition fiscale qui résulterait d'une affaire pénale dont les règles relatives à la recevabilité des poursuites n'auraient pas été respectées devra d'office être considérée comme nulle »⁵⁷.

S'agissant, ensuite, de *l'information relative à l'existence d'une infraction* et, partant, de la façon dont l'auteur de la dénonciation entre en possession

⁵² O. LEROUX et Y. POULLET, « En marge de l'affaire *Gaia* : de la recevabilité de la preuve pénale et du respect de la vie privée », *R.G.D.C.*, 2003, liv. 3, p. 167, n° 8.

⁵³ Cass., 19 janvier 2016, R.G. n° P.15.0768.N, p. 4, n° 5 ; C. BUYSSE, « Dénonciation irrégulière d'un délit par le fisc et doctrine *Antigone* », *Fiscologue*, 19 février 2016, n° 1464, p. 12.

⁵⁴ M. BOURGEOIS et C. VERSCHURE, « *Antigone* en droit fiscal : quelle évolution ? », in I. RICHELLE et M. BOURGEOIS (dir.), *Le droit fiscal en 2017. Questions choisies*, CUP, vol. 172, Liège, Anthemis, 2017, pp. 229-230.

⁵⁵ Pour rappel, la Cour de cassation a jugé, dans son arrêt du 14 octobre 2003, dit *Antigone*, que « la circonstance qu'un élément de preuve a été obtenu de manière illicite a, en règle, seulement pour conséquence que le juge ne peut ni directement ni indirectement prendre en compte cet élément pour former sa conviction : – soit lorsque le respect de certaines formalités est prescrit à peine de nullité ; – soit lorsque l'irrégularité commise a affecté la fiabilité de la preuve ; – soit lorsque l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable ». Cette jurisprudence a, plusieurs fois, été confirmée et étendue à d'autres matières que la matière pénale. La haute juridiction a ainsi fait application de la jurisprudence *Antigone* en droit fiscal dans son arrêt du 22 mai 2015. Sur cet arrêt, voy. not. P. DHAEYER, note sous Cass., 22 mai 2015, *R.G.C.F.*, 2015/6, pp. 460-464 ; Fr. STEVENAERT MEEÛS, « L'utilisation d'une preuve illégale en justice : la doctrine *Antigone* à l'épreuve du procès fiscal », *J.L.M.B.*, 2016/20, pp. 920-921.

⁵⁶ En l'espèce, des irrégularités entachaient la dénonciation elle-même (la dénonciation ne portait ni la signature ni l'identité du fonctionnaire fiscal concerné) ainsi que l'autorisation qui l'accompagnait (l'autorisation ne mentionnait pas, entre autres, le lien hiérarchique entre le fonctionnaire fiscal auteur de la dénonciation et le directeur régional dont émanait l'autorisation), mais la cour d'appel de Bruxelles avait jugé que de telles irrégularités n'entraînaient pas la nullité de la dénonciation en application de la jurisprudence *Antigone*.

⁵⁷ S. SCARNÁ et V. LURQUIN, « L'*Antigone* fiscal – et pour quelques dollars de plus », in *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe pénal, social et fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 123.

des éléments dénoncés, la Cour de cassation a estimé, en 1995, dans une affaire exclusivement pénale (trafic de drogue), qu'il fallait distinguer selon que les renseignements sont utilisés pour procéder à l'ouverture d'une instruction ou pour l'administration de la preuve elle-même⁵⁸. Ainsi, si des constatations illégales ou irrégulières ne peuvent être utilisées comme preuves d'une infraction, rien n'empêcherait de les utiliser au titre de *dénonciation*⁵⁹. Dans les faits, la gendarmerie française avait transmis à la gendarmerie belge des informations relatives à un trafic de drogue recueillies au départ d'écoutes téléphoniques. Ces écoutes étaient irrégulières dès lors qu'à l'époque, elles ne jouissaient d'aucune base légale au sens de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH). Les autorités belges avaient alors ouvert une instruction et recueilli des preuves de façon parfaitement régulière.

La jurisprudence *Antigone*, lue à la lumière de l'arrêt *WebMindLicenses* de la Cour de justice de l'Union européenne⁶⁰, ne devrait pas, selon nous, remettre en cause cette position vu qu'elle ne tolère d'irrégularités que s'agissant de la dénonciation. Toute condamnation devait déjà se baser, en 1995, sur des preuves régulières. À titre d'illustration, on rappellera que les irrégularités dont souffrent les *Panama Papers*⁶¹ n'ont pas fait obstacle à l'ouverture d'enquêtes nationales⁶².

S'agissant, enfin, de la *preuve* de l'infraction dénoncée, la Cour de cassation a précisé, dans un arrêt du 19 avril 1994, que des poursuites pénales

⁵⁸ Cass., 30 mai 1995, R.G. n° P.93.0946.N. Pour une appréciation critique de cet arrêt, voy. F. KUTTY, « Doit-on admettre avec la Cour de cassation que "[l]a circonstance que le dénonciateur d'une infraction en a eu connaissance en raison d'une illégalité n'affecte pas la régularité de la preuve qui a été obtenue ultérieurement sans aucune illégalité" ? », note sous Cass., 30 mai 1995, *J.L.M.B.*, 1998, pp. 488 et s. Voy. aussi O. LEROUX et Y. POULLET, « En marge de l'affaire *Gaia* : de la recevabilité de la preuve pénale et du respect de la vie privée », *op. cit.*, p. 167, n° 8.

⁵⁹ O. LEROUX et Y. POULLET, « En marge de l'affaire *Gaia* : de la recevabilité de la preuve pénale et du respect de la vie privée », *op. cit.*, p. 167, n° 8.

⁶⁰ Pour une interprétation conciliante de la jurisprudence *Antigone* « fiscale » avec l'arrêt *WebMindLicenses*, voy. M. BOURGEOIS et C. VERSCHURE, « *Antigone* en droit fiscal : quelle évolution ? », *op. cit.*, pp. 211-245. Pour une remise en cause de cette jurisprudence avec l'arrêt précité, voy. F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'*Antigone* », *J.T.*, 2014/4, n° 6674, pp. 73-84, spéc. p. 83 ; P. DE VOS et D. VERBEKE, « Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigoon-doctrine in fiscalibus? », *T.F.R.*, 2016, pp. 356-361.

⁶¹ Ces documents confidentiels proviennent vraisemblablement d'un vol domestique et d'une fraude informatique, et leur divulgation emporte une violation du secret professionnel et/ou d'affaires.

⁶² Mentionnons que la dénonciation opérée par la source « John Doe » auprès des journalistes relève davantage de notre seconde hypothèse, la dénonciation de pratiques immorales (*infra*, chap. 2).

pouvaient être menées sur la base d'une dénonciation anonyme dès l'instant où l'enquête ne démontre pas que des informations utiles auraient été obtenues en violation de la loi⁶³.

SECTION 2. – La dénonciation de faits fiscaux susceptibles d'être sanctionnés administrativement

19. La question de la dénonciation de faits d'intérêt fiscal susceptibles d'être sanctionnés administrativement est éminemment plus complexe dès lors qu'elle n'est encadrée d'aucune disposition légale expresse. Il n'existe, du reste, aucune définition consacrée dans le domaine.

L'administration fiscale reçoit quotidiennement des dénonciations de citoyens, anonymes ou signées par leurs auteurs⁶⁴. Dans les faits, la majorité des dénonciations ont « trait à des particuliers, des indépendants et PME, et visent le travail clandestin, la non-déclaration de recettes, la TVA éludée, la fraude au domicile, etc. »⁶⁵. Elles concernent donc rarement la fraude grave et/ou organisée⁶⁶. En règle, l'administration fiscale peut aussi recevoir des dénonciations de ses subalternes ou de fonctionnaires d'autres administrations en application de l'article 7, § 3, du « statut Camu » (voy. *supra*, n° 12) ainsi que des articles 4 et 6 de la loi du 3 août 2012 portant des dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le SPF Finances dans le cadre de ses missions⁶⁷.

20. Le cadre juridique actuel résulte principalement de décisions de justice, de questions parlementaires et d'études doctrinales.

À la différence de la dénonciation adressée au procureur du Roi en vertu des articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle, la dénonciation

⁶³ Cass., 19 avril 1994, R.G. n° 6902, cité in P. LAUWERS, « Autorisation préalable et prescription de l'action pénale », *Fiscologue*, 7 juin 1996, n° 570, p. 11. Voy. aussi, *mutatis mutandis*, Cass., 30 mai 1995, R.G. n° P.93.0946.N.

⁶⁴ Question parlementaire orale n° 13080 de M. Ahmed Laaouej du 4 octobre 2016, Chambre, C.R.I. – Commission des Finances, 2015-2016, p. 17, disponible sur *Fisconet* (consulté le 28 août 2017).

⁶⁵ Question parlementaire écrite n° 458 de M. Guy Coëme du 11 juillet 2011, Chambre, Q.R., 2010-2011, p. 70, disponible sur *Fisconet* (consulté le 28 août 2017).

⁶⁶ Question parlementaire orale n° 13080 de M. Ahmed Laaouej, préc.

⁶⁷ Dès l'instant où une dénonciation comporte, en général, un certain nombre de « données à caractère personnel ». Sur cette loi, voy. not. Y. POULLET et E. DEGRAVE, « Entre chasse à la fraude et respect de la vie privée », *Le Soir*, 2012 ; E. DEGRAVE et A. LACHAPPELLE, « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel et la lutte contre la fraude fiscale », *R.G.C.F.*, n° 2014/5, pp. 322-335.

adressée au fisc pourrait *a priori* constituer un mode de preuve⁶⁸, en ce qu'elle pourrait fonder une présomption de l'homme. En l'état actuel, un tel raisonnement ne semble toutefois pas admis en droit belge.

Vu la rareté des preuves directes en droit fiscal, la présomption occupe le « premier rang des modes de preuve utilisés »⁶⁹. L'article 1349 du Code civil définit les « présomptions » comme des « conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu ». Le Code civil définit, de la sorte, deux types de présomption. La présomption de l'homme est abandonnée, d'après l'article 1353 du Code civil, « aux lumières et à la prudence du magistrat, qui ne doit admettre que des présomptions graves, précises et concordantes, et dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol ». La prudence est donc de mise.

Il découle de l'article 1353 du Code civil que la preuve par présomption de l'homme est entourée de conditions strictes⁷⁰ : (i) être produite dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol ; (ii) être fondée sur un fait connu ; (iii) résulter d'un raisonnement par lequel le juge tire l'existence d'un fait inconnu (raisonnement inductif) ; (iv) les présomptions doivent être graves, précises et concordantes.

La première condition est d'office satisfaite en matière fiscale dès l'instant où il s'agit de prouver un fait⁷¹, en l'occurrence un fait imposable. De fait, l'article 340 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après « CIR 92 ») énonce que « l'administration peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun »⁷².

Les deuxième et troisième conditions ont trait au raisonnement inductif qui caractérise la présomption en droit : d'un fait *connu* est tiré un fait *inconnu*.

⁶⁸ Sur le sujet, voy. not. M. BOURGEOIS et L. LOFFET, « Les modes de preuve en droit fiscal : cadre général », in S. BOUFFLETTE (coord.), *La preuve et le faux*, Limal, Anthemis, 2017, pp. 73-128.

⁶⁹ S. THIRY, « La preuve par présomption en droit fiscal », *R.G.F.C.P.*, n° 2016/4, p. 4. Voy. aussi Th. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 1998, p. 205, n° 295.

⁷⁰ Sur le sujet, voy. not. Th. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, op. cit., p. 204, n° 294.

⁷¹ *Ibid.*, p. 204, n° 295.

⁷² À l'instar de l'article 105 du Code des droits de succession et de l'article 185 du Code des droits d'enregistrement, l'article 59, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée énonce, de manière explicite, que « l'administration est autorisée à prouver selon les règles et par tous les moyens de droit commun, *témoins et présomptions* compris » (nous soulignons).

21. La jurisprudence est rare et réservée quant à la façon d'apprécier la dénonciation reçue par un fonctionnaire fiscal, mais une certaine jurisprudence semble refuser qu'une dénonciation anonyme puisse servir à établir une présomption.

La cour d'appel d'Anvers a jugé, dans un arrêt du 17 juin 2003⁷³, que des dénonciations anonymes ne pouvaient constituer des faits connus dont on pourrait tirer un fait inconnu dans le cadre de l'établissement d'une preuve fiscale. En effet, la juridiction estime, selon une jurisprudence confirmée⁷⁴, que « *het kenbaar maken van inlichtingen door middel van verklikkingen (naamloze klacht) evenwel totaal onverenigbaar is met het algemeen rechtsbeginsel van het recht van verdediging, waartoe onder meer het zwijgrecht van de belastingplichtige behoort [...]. Dat een verklikkingbrief, zoals de anonieme klacht ongetwijfeld moet worden gekwalificeerd, aldus niet alleen een verachtelijk ethisch onaanvaardbaar bewijsprocédé is, waaraan de administratie, die in de maatschappij ook een voorbeeldfunctie moet vervullen, niet mag meewerken en in geen geval mag aanmoedigen door het aanwenden ervan als een aanvaardbaar gedrag van de burger te laten doorgaan* »⁷⁵.

22. Chemin faisant, une dénonciation, qu'elle soit anonyme ou non, peut fonder, sans conteste, l'ouverture d'une enquête administrative.

En ce sens, le ministre des Finances a déclaré, en réponse à une question parlementaire, que, « pour toute dénonciation contenant des éléments concrets utiles, il est demandé au service compétent d'engager une enquête. La nature de l'enquête ou de la méthode de contrôle dépendra du contenu, de faits établis et d'autres éléments connus. Si nécessaire, le dossier sera transmis à des services spécialisés, comme les centres de contrôle ou l'ISI »⁷⁶.

En guise d'illustration, on notera que, dans un jugement du 23 octobre 2003, le Tribunal de première instance de Mons a admis que

⁷³ Anvers, 17 juin 2003, A 03/7, F.J.F., n° 2004/82 ; Cour. fisc., n° 2003/596. Comp., Gand, 12 décembre 1996, F.J.F., n° 97/78 cité in Th. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, op. cit., p. 239, note 115.

⁷⁴ La juridiction renvoie aux décisions suivantes : Anvers, 14 mars 1994, F.J.F., n° 94/117, Fisc. Koer., n° 94/337, A.F.T., 1994, p. 192 ; Anvers, 21 septembre 1993, F.J.F., n° 94/88, Fisc. Koer., n° 93/637 ; Anvers, 27 octobre 1981, F.J.F., n° 83/24.

⁷⁵ « La dénonciation de faits via une plainte anonyme est tout à fait inconciliable avec le principe du droit à la défense. La cour précise qu'une plainte anonyme ou une lettre de dénonciation constitue un mode de preuve tout à fait inacceptable d'un point de vue éthique et que l'Administration (qui doit servir d'exemple dans notre société) ne peut y prêter sa collaboration. Le fisc ne peut en aucun cas encourager des dénonciations en utilisant des informations anonymes et en donnant ainsi aux citoyens l'impression que la dénonciation peut constituer un comportement acceptable » (trad. Fisconet).

⁷⁶ Question parlementaire écrite n° 458 de M. Guy Coëme, préc.

l'administration fiscale, à savoir l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER) et l'Inspection spéciale des impôts (ISI), puisse mener des investigations auprès d'un contribuable déterminé, qui exerçait une activité de peintre en bâtiment indépendant, à la suite d'une dénonciation. En l'occurrence, la dénonciation, pièces à l'appui, avait été effectuée, à la suite de leur séparation, par l'ex-compagne du contribuable, qui s'était occupée de la comptabilité et du travail administratif de l'entreprise de ce dernier durant des années. Partant, elle avait très bien pu collecter les pièces utiles et les compiler dans des tableaux comptables sans ne commettre aucun vol. « Si une telle captation d'information[s] peut apparaître indélicate, estime la juridiction montoise, il n'en reste pas moins que[,] dans les circonstances de l'espèce, le tribunal n'aperçoit actuellement ni le caractère infractionnel que présenterait cet acte ni son caractère d'irrégularité »⁷⁷.

En ce sens, la Cour de cassation avait déjà déclaré, dans un arrêt du 4 janvier 1994, que « la circonstance que le dénonciateur prend note de documents auxquels il a accès par sa fonction, ne constitue ni une infraction ni aucune autre obtention irrégulière de documents, de sorte que la preuve d'une infraction qui peut, le cas échéant être rapportée de cette manière, ne contient aucune irrégularité »⁷⁸. En l'occurrence, le portier de nuit d'un hôtel avait collecté des éléments démontrant la tenue, par son employeur, d'une comptabilité au noir et les avait annexés à la dénonciation anonyme qu'il avait adressée à l'administration fiscale⁷⁹.

Au surplus, il apparaît dans l'affaire jugée par la juridiction montoise que les pièces contestées ont été remises à l'administration une fois la dénonciation et, partant, la première visite domiciliaire effectuées. Il s'ensuit que « c'est la dénonciation et non la remise des documents qui constitue l'acte originaire ayant conduit la partie défenderesse à s'intéresser au cas fiscal particulier du requérant ». Or, ainsi que nous l'avons vu plus haut, l'article 30 du Code d'instruction criminelle autorise les dénonciations privées en matière pénale. La juridiction montoise en déduit « qu'*a fortiori*, une telle dénonciation peut être reçue et exploitée par la partie défenderesse [l'administration fiscale] en matière fiscale ».

⁷⁷ Trib. Mons, 23 octobre 2003, *F.J.F.*, 2004/235, disponible sur *Fisconet* (consulté le 30 août 2017).

⁷⁸ Cass., 4 janvier 1994, R.G. n° 6388, *R.D.P.C.*, 1994, pp. 801 et s., concl. conformes de l'avocat général J. DU JARDIN).

⁷⁹ Voy. aussi Cass., 9 décembre 1997 et Cass., 14 février 2001, cités in O. LEROUX et Y. POULLET, « En marge de l'affaire *Gaia* : de la recevabilité de la preuve pénale et du respect de la vie privée », *op. cit.*, p. 166, note 43.

Reste à voir, compte tenu des enseignements de l'arrêt *WebMindLicenses*, si de telles pièces, susceptibles d'être utilisées comme *preuves*, ont été collectées d'une façon conforme au droit au respect de la vie privée, mais c'est une autre histoire⁸⁰.

23. On peut s'étonner, à première vue, que la Cour de cassation ait prêté attention, dans l'arrêt précité du 4 janvier 1994, au fait que le dénonciateur n'avait commis aucune illégalité alors qu'elle ne s'en souciait guère, dans son arrêt du 30 mai 1995 (voy. *supra*, n° 17).

Mais c'est là faire fi d'une distinction importante : dans le premier cas, les documents annexés sont susceptibles d'être utilisés pour l'administration de la preuve, tandis que, dans le second cas, ils n'ont été utilisés que pour procéder à l'ouverture d'une enquête pénale. Or il découle des considérations exposées tout au long de la présente partie qu'une dénonciation, fondée sur des informations obtenues de façon irrégulière, peut justifier l'*ouverture*, tant d'une enquête pénale que d'une enquête administrative, mais ne peut servir en aucun cas de *preuve*. Dans le premier cas, parce que les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle ont érigé la dénonciation au rang de mode de connaissance des infractions pénales. Dans le second cas, en raison du fait que la doctrine et la jurisprudence actuelles refusent qu'une dénonciation soit utilisée pour fonder une présomption de l'homme.

24. En conclusion, on constate qu'une distinction fondamentale doit être opérée, tant sur le plan pénal que sur le plan administratif, entre, d'une part, la *dénonciation*, qui peut résider dans une déclaration irrégulière (p. ex., les *Panama Papers*) et, d'autre part, la *preuve*, qui ne peut jamais résulter d'actes irréguliers, que ceux-ci aient été posés par le dénonciateur en vue de la dénonciation ou par un agent public⁸¹, dans les limites imposées par la jurisprudence *Antigone*⁸².

⁸⁰ Sur la portée de la jurisprudence *Antigone* à l'aune de l'arrêt *WebMindLicenses*, voy. not. M. BOURGEOIS et C. VERSCHURE, « *Antigone* en droit fiscal : quelle évolution ? », *op. cit.*, pp. 211-245 ; S. DE RAEDT, « Het Hof van Justitie en de Belgische Antigoonleer: drie redenen om minder enthousiast te zijn », *T.F.R.*, n° 2016/502, pp. 471-472.

⁸¹ Cette distinction avait déjà été mise en exergue en matière pénale par le professeur Poullet et le juge d'instruction Olivier Leroux dans l'article précité (O. LEROUX et Y. POULLET, « En marge de l'affaire *Gaia* : de la recevabilité de la preuve pénale et du respect de la vie privée », *op. cit.*, pp. 167-168, nos 8-10).

⁸² Sur la portée actuelle de la jurisprudence *Antigone* en matière fiscale, voy. not. S. DE RAEDT, « Het "zozeer indruist"-criterium in de fiscale Antigoonleer », in B. DE GROOTE et J. VERHOEYE (ed.), *Goed vaderschap: liber amicorum Antoine Doolaege*, Gand, Larcier, 2017,

Plutôt que de nous plonger dans ces limites, permettez-nous, vu le cadre imparti à cette contribution, d'aborder le deuxième type de dénonciation que nous avons identifié plus haut : la dénonciation « de type *Robin Hood* ».

CHAPITRE 2. La dénonciation de pratiques immorales ou injustes

25. De tout temps, l'homme a nourri un besoin d'émancipation vis-à-vis du pouvoir en place et du droit qu'il conférait. En l'absence d'un cadre juridique protecteur (liberté d'expression) et d'outils adéquats (TIC), la fonction de vigie morale de la société ne pouvait cependant être exercée que par des hors-la-loi téméraires, voire un peu fous, ou par le truchement de personnages littéraires, tels que *Robin Hood*, s'inscrivant, de par son contexte et la nature de ses provocations, dans le domaine précis de la fiscalité.

L'idéal sur lequel se fondait l'action des deux employés de *PriceWaterHouseCoopers* dans la célèbre affaire *Luxleaks*, reposait tant sur une idée de moralité que sur une idée de justice.

26. Si l'on en croit une certaine opinion, le recours abusif à l'optimisation fiscale, dénoncé dans l'affaire *Luxleaks* est, certes, licite, mais moralement douteux⁸³.

De nombreuses études sont consacrées à l'examen moral de l'obligation fiscale, que cela soit sous l'angle de celui qui l'impose, l'autorité étatique, ou de celui qui y est astreint, le contribuable⁸⁴.

pp. 75-82 ; S. DE RAEDT, « Het Hof van Justitie en de Belgische Antigoonleer: drie redenen om minder enthousiast te zijn », *op. cit.*, pp. 471-472 ; M. BOURGEOIS et C. VERSCHURE, « *Antigone* en droit fiscal : quelle évolution ? », *op. cit.*, pp. 211-245.

⁸³ Voy. not. S. AMIOTTE, « Sauvez l'honneur d'Antoine Deltour et du Luxembourg », *Le Quotidien* (Indépendant luxembourgeois), 10 mai 2016, disponible sur www.lequotidien.lu (consulté le 13 septembre 2017) ; M. ROCHE, « Londres s'attaque à l'évasion et à l'optimisation fiscales », *Le Monde*, 4 décembre 2012, disponible sur www.lemonde.fr (consulté le 13 septembre 2017). Dans un autre domaine, voy. F. COTON et J.-F. HENROTTE, « Le lanceur d'alerte : une personne concernée par le traitement de ses données à caractère personnel, mais également par son avenir professionnel », *R.D.T.I.*, 2015/61, p. 61.

⁸⁴ Voy., parmi d'autres, C. SCAILTEUR, *Le devoir fiscal*, Bruges, Desclée De Brouwer, 1950 ; R. W. MCGEE, *The Ethics of Tax Evasion: Perspectives in Theory and Practice*, London, Springer, 2012.

Dire que le paiement des impôts est un devoir moral, un devoir de conscience peut s'imposer comme une vérité inéluctable, à tout le moins selon les perspectives de la morale catholique⁸⁵. Tout d'abord, en ce sens qu'il repose sur un sentiment d'obligation, de responsabilité et d'engagement. Ensuite et surtout, parce qu'il emporte pour le contribuable la perception de certaines valeurs, du *sens* de l'impôt, à savoir que « celui-ci constitue un moyen de contribuer à la vie de l'État, d'aider [ses] concitoyens, de se sentir coresponsabl[e] d'une vie civique commune »⁸⁶.

27. Le principe de la juste répartition de la charge fiscale⁸⁷, parfois assimilé au principe de justice fiscale⁸⁸, repose, « totalement ou partiellement, sur la double règle de la *généralité* et de l'*uniformité* de la charge fiscale »⁸⁹.

Le principe de généralité pose la question du redevable de l'impôt et s'exprime au travers du principe constitutionnel de l'égalité fiscale, repris à l'article 172 de notre Constitution. Si, en règle, la Cour constitutionnelle refuse de comparer le régime de l'impôt des personnes physiques et celui de l'impôt des sociétés⁹⁰, elle a soutenu, dans son arrêt n° 23/2015, que ces deux régimes pouvaient « être comparés du point de vue de certaines opérations spécifiques »⁹¹.

Le principe de l'uniformité pose, quant à lui, la question de la quote-part supportée par chaque contribuable dans le fardeau fiscal. Plusieurs théories tentent de définir cette quote-part, parmi lesquelles on épinglera

⁸⁵ Ph. DELHAYE (Mgr), « Aspect moral du problème de l'impôt », in *L'exacte perception de l'impôt/De juiste belastingheffing*, Actes du colloque de l'Institut belge de finances publiques tenu le 15 mai 1972 sous la présidence du baron Jean Van Houtte/Acta van het colloquium door het Belgisch Instituut voor Openbare Financien op 15 mai 1972 gehouden onder het voorzitterschap van Baron Jean Van Houtte, *op. cit.*, p. 356.

⁸⁶ *Idem*.

⁸⁷ Sur le principe de la juste répartition de la charge fiscale, voy. not. Fr. LOECKX et R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, t. 1^{er}, 4^e éd., Ministère des Finances – Administration des contributions directes, 1980, chap. VII, pp. 91-133.

⁸⁸ Sur le principe de justice fiscale, voy. not. B. PLAGNET, « Constitution et justice fiscale », in *Recueil des cours de l'A.I.D.C.*, vol. XIV « Droit constitutionnel et principe d'égalité », Thunis, A.I.D.C., 2005, pp. 193-245.

⁸⁹ Fr. LOECKX et R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, *op. cit.*, pp. 92-93, n° 94.

⁹⁰ Voy. C.C., arrêts n°s 45/2001, 109/2004, 19/2006, 3/2007.

⁹¹ Dans son arrêt n° 51/2015, la Cour constitutionnelle exclut néanmoins la comparaison et juge que la différence de traitement querellée, qui concerne la taxe d'occupation afférente aux sites d'activité économique instaurée par le décret flamand du 19 avril 1995, se fonde sur un critère objectif, à savoir « la nature juridique – personne physique ou personne morale – du propriétaire du site d'activité économique ».

celle de la capacité contributive, qui, si elle ne jouit d'aucune valeur juridique, connaît de nombreuses expressions dans le CIR 92⁹².

À la faveur du contexte transnational de l'affaire *Luxleaks*, on soulignera qu'un troisième principe fondamental se dégage actuellement en faveur d'une taxation des bénéfices des multinationales « là où les activités économiques qui les génèrent sont réalisées et là où la valeur est créée »⁹³.

28. Au-delà de ces considérations, qui mériteraient bien davantage que nos quelques modestes lignes, nous souhaitons mettre en exergue que les critiques formulées par les deux lanceurs d'alerte, en termes de moralité et de justice, ont finalement été entendues par le Parlement européen qui a mis en place, précisément en réaction au *Luxleaks*, une commission spéciale « sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet »⁹⁴. En outre, on mentionnera que la directive 2011/16/UE⁹⁵ a été modifiée de façon à étendre l'échange automatique de renseignements aux « informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert »⁹⁶.

29. Du reste, il y a lieu d'attirer l'attention du lecteur sur le fait que la cour d'appel du grand-duché de Luxembourg a admis, dans le cadre de

⁹² Sur le principe de la capacité contributive en droit belge, voy. not. M. ANSIAUX, « Le poids des impôts et la capacité contributive », *Bulletin de la Banque nationale de Belgique*, vol. 1, n° 10, 25 mai 1937, pp. 521-527 ; Y. HOUGARDY, « La capacité contributive », in *Liber amicorum Jacques Autenne. Promenades sous les portiques de la fiscalité*, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 135-148 ; A. LACHAPPELLE, « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, 2013/5-6, pp. 331-372.

⁹³ O.C.D.E., *Exposé des actions 2015 – Projet O.C.D.E./G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, O.C.D.E., 2015, p. 5. Cet objectif est également poursuivi dans le cadre de l'action 2 du Plan européen d'action pour une fiscalité des entreprises équitable et efficace.

⁹⁴ Le mandat de la commission spéciale (TAXE 1) a pris fin le 30 novembre 2015. Les travaux ont toutefois continué sous un nouveau mandat (TAXE 2) qui a pris fin le 2 août 2016. Soulignons que le Parlement a encore tout récemment exhorté la Commission à l'adoption d'un régime protecteur des lanceurs d'alerte (Résolution du Parlement européen du 24 octobre 2017 sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics [2016/2224(INI)]).

⁹⁵ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *J.O.U.E.*, L 64/1 à L 64/12 du 11 mars 2011.

⁹⁶ Art. 8bis de la directive 2011/16/UE tel qu'inséré par la directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 332/1 à L 332/10 du 18 décembre 2015.

sa décision à l'égard des deux protagonistes, que la dénonciation de pratiques immorales ou injustes, en l'occurrence, celles visant à l'évitement fiscal, à la défiscalisation et à l'évasion fiscale, pouvait justifier la commission de certains actes illégaux⁹⁷, à la condition de pouvoir bénéficier de la cause justificative « du lanceur d'alerte »⁹⁸, que la Cour a reconnue, en droit luxembourgeois, à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

De fait, la Cour européenne a développé une série de principes visant à apprécier le maintien d'un équilibre entre, d'une part, la liberté d'expression, garantie par l'article 10 de la CEDH, et, d'autre part, le devoir de loyauté, de discrétion et de secret auquel les travailleurs, qu'ils relèvent du secteur privé ou public, sont tenus. Selon ces principes⁹⁹, l'information publiée par le « lanceur d'alerte » doit (i) présenter un intérêt public et (ii) être authentique, c'est-à-dire exacte et digne de crédit ; (iii) la divulgation au public ne doit intervenir qu'en dernier ressort, à savoir si la dénonciation au supérieur hiérarchique ou à l'autorité compétente n'est

⁹⁷ En l'espèce, Antoine Deltour a pu bénéficier du statut protecteur s'agissant de la violation du secret professionnel. Les autres préventions ont néanmoins été maintenues, à savoir le vol domestique et la fraude informatique, au motif que ce dernier n'avait pas agi, au moment de la commission de ces infractions, avec l'intention (« *animus* ») du lanceur d'alerte. Ce raisonnement a toutefois été récemment rejeté par la Cour de cassation luxembourgeoise (arrêt du 11 janvier 2018). S'agissant de Raphaël Hallet, la cour d'appel luxembourgeoise a refusé de lui reconnaître le statut protecteur du lanceur d'alerte, dans la mesure où les documents transmis au journaliste, Edouard Perrin, ne faisaient qu'illustrer, sans rien apporter de nouveau, un débat public déjà initié par les révélations d'Antoine Deltour, quelques mois auparavant. Il nous semble que le juge luxembourgeois ajoute cependant, de la sorte, une exigence non prévue par la jurisprudence de la Cour de Strasbourg dès lors que cette dernière se contente d'exiger que l'information divulguée soit d'intérêt public. La Cour de cassation luxembourgeoise a néanmoins rejeté le pourvoi du second protagoniste.

⁹⁸ Cour d'appel du grand-duché de Luxembourg (10^e ch.), arrêt du 15 mars 2017 dans le cadre de l'affaire dite *LuxLeaks*, disponible sur le site Internet : www.justice.public.lu (consulté le 23 mars 2017).

⁹⁹ Voy. spéc. Cour eur. D.H., 12 février 2008, *Guja c. Moldavie*, req. n° 14277/04 ; 12 octobre 2010, *Bathelier c. France*, req. n° 49001/07 ; 21 juillet 2011, *Heinisch c. Allemagne*, req. n° 28274/08 ; 8 janvier 2013, *Bucur et Toma c. Roumanie*, req. n° 40238/02 ; 19 janvier 2016, *Görmü et autres c. Turquie*, req. n° 49085/07. Sur ces principes, voy. not. Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la "post-vérité" ? », in *Recyclage en droit : le secret*, Limal, Anthemis, 2017, pp. 95-151 ; V. JUNOD, « Lancer l'alerte : quoi de neuf depuis *Guja* ? (Cour eur. dr. h., *Bucur et Toma c. Roumanie*, 8 janvier 2013) », *Rev. trim. D.H.*, n° 2014/98, pp. 459-482 ; K. ROSIER, « Chapitre III : hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise, Section 1. *Whistleblowing* », in S. GILSON, K. ROSIER, A. ROGER et S. PALATE (dir.), *Secret et loyauté dans la relation de travail*, Waterloo, Kluwer, 2013, pp. 129-150 ; V. JUNOD, « La liberté d'expression du *whistleblower*. Cour européenne des droits de l'homme (Grande Chambre), *Guja c. Moldova*, 12 février 2008 », *Rev. trim. D.H.*, n° 2009/77, pp. 227-260.

pas efficace ; (iv) l'intérêt du public d'obtenir l'information dénoncée doit peser plus lourd que le dommage supporté par l'employeur ; (v) le dénonciateur doit agir de bonne foi et avec la conviction que l'information était authentique ; (vi) enfin, la gravité de la sanction encourue par le dénonciateur est prise en considération par le juge.

Eu égard au cadre de notre sujet d'étude, on précisera que, dans son arrêt *Guja*, la Cour des droits de l'homme a jugé, à l'occasion du critère de la bonne foi, qu'« un acte motivé par un grief ou une animosité personnels ou encore par la perspective d'un avantage personnel, notamment un gain pécuniaire, ne justifie pas un niveau de protection particulièrement élevé »¹⁰⁰.

Ce faisant, la juridiction européenne intègre, dans l'appréciation du critère de la bonne foi, un examen de la motivation du dénonciateur¹⁰¹. Il est vrai que c'est cet examen qui permet, en droit¹⁰² et dans le langage courant¹⁰³, de distinguer la « dénonciation » de la « délation ». Comme le relève le philosophe André Comte-Sponville, « ce n'est pas la dénonciation qui fait la délation, ce sont ses motivations – haine, appât du gain, amour propre. Quand Serge Klarsfeld dénonçait des criminels nazis réfugiés en Amérique du Sud, personne ne le traitait de délateur. Tout le monde voyait en lui un militant de la justice et de la mémoire »¹⁰⁴.

¹⁰⁰ Cour eur. D.H., 12 février 2008, *Guja c. Moldavie*, req. n° 14277/04, § 77. En l'espèce, la Cour a jugé que le requérant était bien animé des intentions indiquées par lui et qu'il avait agi de bonne foi (§ 94). La formulation a notamment été reprise dans : Cour eur. D.H., 19 janvier 2016, *Görmüs et autres c. Turquie*, req. n° 49085/07.

¹⁰¹ La pertinence du critère de motivation ne fait pas l'unanimité pour des raisons touchant essentiellement au jugement éthique que ce critère induit. Le Comité des ministres du Conseil de l'Europe et l'Assemblée générale des Nations unies se sont ainsi prononcés en défaveur (Recommandation CM/Rec [2014]7 du 30 avril 2014 sur la protection des lanceurs d'alerte, adoptée lors de sa 1 198^e réunion [30 avril 2014], principe 22 et Assemblée générale des Nations unies, *Promotion et protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression*, Rapport du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression [David Kaye] pour l'année 2015, note du Secrétaire général, A/70/361, 8 septembre 2015, p. 16), tandis que Valérie Junod, professeure suisse, estime que ce critère devrait être subsidiaire (V. JUNOD, « La liberté d'expression du *whistleblower*. Cour européenne des droits de l'homme (Grande Chambre), *Guja c. Moldova*, 12 février 2008 », *op. cit.*, p. 237).

¹⁰² Voy. not. S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *op. cit.*, p. 948 ; C. GUILLAIN, « La dénonciation, comme source d'information à disposition des autorités judiciaires. La portée et les limites de la dénonciation en matière pénale », 6 janvier 2012, www.justice-en-ligne.be (consulté le 31 août 2017).

¹⁰³ Voy. not. *Dictionnaire Larousse en ligne*, disponible sur www.larousse.fr (consulté le 7 septembre 2017).

¹⁰⁴ « La délation peut-elle être civique ? », regards croisés du philosophe A. Comte-Sponville et de l'avocat H. Leclerc, président honoraire de la Ligue des droits de l'homme, propos recueillis par A. VIDALIE et publiés sur le site Internet du journal *L'Express* le 4 avril 2005 (consulté le 29 mars 2017).

La motivation de l'auteur de la dénonciation revêt aussi une importance notable dans le mythe de *Robin Hood*. On attend, en effet, de ce « héros justicier et redistributeur » qu'il prenne « aux riches pour donner aux pauvres, sans véritable intérêt personnel dans la manœuvre »¹⁰⁵. On lui prête ainsi des vertus morales. Cependant, il faut observer qu'en pratique « le contribuable considère généralement la justice fiscale dans une optique très personnelle et sa conception est, habituellement, teintée d'égoïsme »¹⁰⁶. Du reste, le concept et la façon de réaliser la justice fiscale sont éminemment colorés politiquement.

Dans ce contexte, le critère de la bonne foi apparaît comme un critère nécessaire, en ce qu'il constitue un garde-fou contre les dénonciations abusives¹⁰⁷, mais absolument complexe.

30. Si, en tant que, « Latins, nous nous solidarisons plus volontiers avec les fraudeurs qu'avec les contrôleurs, avec les arnaqueurs qu'avec la police »¹⁰⁸, force est de constater que la dénonciation fait partie intégrante de notre arsenal juridique et contribue, chemin faisant, à l'efficacité du droit belge, et spécialement du droit pénal et du droit fiscal.

Bras droit du pouvoir absolutiste, la dénonciation est, à dire vrai, employée depuis l'Antiquité pour assister l'État dans l'exercice des deux plus grandes manifestations de sa souveraineté : le pouvoir de lever l'impôt et celui d'exercer la contrainte physique.

31. Dans le domaine de la fiscalité, une distinction importante doit être opérée entre, d'une part, la dénonciation de pratiques illégales et, d'autre part, celle de pratiques immorales ou injustes.

Le droit belge n'encadre formellement que le premier type de dénonciation. Ses accointances avec la figure du *Big Brother* expliquent sans doute la répulsion observée parmi l'opinion publique à l'égard de ce type de dénonciation, spécialement lorsqu'elle porte sur des faits non susceptibles d'être sanctionnés pénalement¹⁰⁹. Nous avons vu qu'une distinction devait être faite entre la dénonciation et la preuve sur le plan de

¹⁰⁵ Propos de L. DUMASY, professeur de littérature française à l'université de Grenoble, in *Secrets d'histoire*, op. cit.

¹⁰⁶ Fr. LOECKX et R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, op. cit., p. 131, n° 151.

¹⁰⁷ Mentionnons que le Code pénal punit la dénonciation dictée par une intention méchante via l'article 445, alinéa 2, du Code pénal et l'article 445, alinéa 3, du Code pénal.

¹⁰⁸ « La délation peut-elle être civique ? », regards croisés du philosophe A. Comte-Sponville et de l'avocat H. Leclerc, op. cit.

¹⁰⁹ Voy. not. S. BURON, « Ils vous dénoncent au fisc ! », 13 juin 2016, www.trends.levif.be (consulté le 10 septembre 2017) ; A. FARCY, « Carte blanche : délation et fraude

l'appréciation de la régularité (*supra*, n° 24). Cette pratique peut avoir des effets pervers, en ce sens qu'elle peut mener à une certaine instrumentalisation des journalistes et/ou dénonciateurs, ces derniers permettant aux autorités publiques, judiciaires ou administratives d'avoir connaissance de faits dont ils ne pourraient avoir connaissance légalement et loyalement.

Avec les réserves que nous avons formulées, nous sommes d'avis que la dénonciation de pratiques fiscales immorales, en tant qu'extension singulière de la liberté d'expression, a toute sa place dans un État de droit. Véritable soupape de sécurité, ce type de dénonciation permet de préserver le système, tout en le faisant avancer. Si le droit initie parfois les évolutions sociales, il lui arrive également, comme nous l'enseignait le professeur Pouillet, d'être « à la remorque des faits ».

32. Dès l'instant où, dans notre société de l'information, chaque citoyen détient des informations utiles au pouvoir taxateur, et plus largement à l'État, on peut se demander quelle place occupera la dénonciation dans les années à venir. L'État pourrait être tenté d'accroître encore davantage ses collaborations avec le citoyen et, même, de privatiser certaines de ses missions¹¹⁰.

Si ce n'est déjà fait.

En effet, nous apprenions récemment l'externalisation par le Gouvernement américain de certains interrogatoires menés sur des prisonniers en Irak auprès d'une société privée nommée « CACI International »¹¹¹. Sur le plan belge, le ministre des Finances, Johan Van Overtveldt, a pris la décision de charger l'Inspection spéciale des impôts d'étudier la possibilité pour l'État de racheter, auprès des journalistes du Consortium international des journalistes d'investigation, ou directement auprès de la source « John Doe », les données bancaires venant des paradis fiscaux et concernant des contribuables belges identifiés par l'affaire des *Panama Papers*.

Rétribuer la coopération du citoyen avec l'État pourrait mener, à terme, à sa contractualisation.

fiscale, qui sort gagnant ? », 15 août 2016, www.levif.be (consulté le 10 septembre 2017) ; Th. AFSCHRIFT, « Fisc et délation », 5 février 2010, www.lexgo.be (consulté le 10 septembre 2017).

¹¹⁰ Déjà en 1978, le procureur général Serge Brahy signalait qu'il n'était pas exclu que l'État puisse « associer tous les membres du corps social à l'œuvre commune et leur imposer l'obligation de contribuer autant qu'ils le peuvent à l'observation des lois et à la garde des droits de chacun d'eux » (S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *op. cit.*, p. 950).

¹¹¹ Propos de T. SHORROCK, in *La guerre du renseignement*, reportage diffusé sur la chaîne télévisée Arte le 12 septembre 2017.

Si une telle évolution peut surprendre, on signalera qu'à la Rome antique, il y avait des personnes qui percevaient, sur une base contractuelle, l'impôt pour le compte de l'occupant romain¹¹². On les appelait les « publicains ». L'apôtre Matthieu était l'un d'entre eux.

Les enjeux que nous avons décrits sont de taille. Mais il est important d'y réfléchir dès maintenant au risque de voir la fiction devenir réalité. Et de voir placardé dans les rues de notre Cité : « *Whistleblower is watching you* ».

¹¹² « Publicain », Centre national de ressources textuelles et lexicales, disponible sur www.cnrtl.fr (consulté le 14 septembre 2017).